



<b>Fall-Nr.:</b>	B 2019/152
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Rubrik:</b>	Verwaltungsgericht
<b>Publikationsdatum:</b>	11.03.2021
<b>Entscheiddatum:</b>	27.11.2020

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 27.11.2020**

**Amtshilfepflicht bei Grundstückschätzung, Art. 57 StG, Art. 163 Abs. 3 StG (sGS 811.1) in Verbindung mit Art. 78 Ingress und lit. c StV (sGS 811.11), Art. 14 StGB in Verbindung mit Art. 320 StGB (SR 311.0). Grundbuchämter melden dem Steueramt grundsätzlich alle Tatsachen, die für eine Schätzung eines Grundstückes massgebend sind. Zwar untersteht der Grundbuchverwalter, als Angestellter der öffentlichen Verwaltung, dem Amtsgeheimnis, jedoch entfällt eine allfällige Widerrechtlichkeit bei Verletzung, wenn das Behördenmitglied oder der Beamte einer gesetzlichen Meldepflicht unterliegt. Im konkreten Fall hatte der Grundbuchverwalter den Veräusserungserlös gemäss beurkundetem, aber nicht vollzogenen, Grundstückkaufvertrag den Steuerbehörden zur Kenntnis gebracht. Weil die Mitwirkung des Grundbuchverwalters an der Schätzung ohnehin gesetzlich vorgesehen ist, ist eine allfällige Verletzung des Amtsgeheimnisses vollumfänglich auszuschliessen. Vielmehr stellte sich die Frage, ob der noch nicht vollzogene Grundstückskaufvertrag zu den massgeblichen Tatsachen gehört, um die inhaltliche Richtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung des Grundstückes im Zusammenhang mit der Festlegung einer Schenkungssteuer zu bestätigen. Vorliegend war der Wert, welcher das Grundstück im normalen Angebots- und Nachfrageverhältnis erzielen würde, aufgrund der Offenlegung des Grundbuchverwalters bekannt. Damit konnte dieser als taugliches Kriterium zur Festlegung des Verkehrswerts herangezogen werden, da keine nachträgliche Wertänderung anzunehmen war. Die Beschwerde war abzuweisen und die vorinstanzlich formell- sowie materiell-rechtlich korrekt erfolgte Grundstücksschätzung zu schützen (Verwaltungsgericht, B 2019/152). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 22. Februar 2021 abgewiesen (Verfahren 2C\_68/2021).**

**Entscheid vom 27. November 2020**



## St.Galler Gerichte

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Wehrle

Verfahrensbeteiligte

A.\_\_,

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Anton Greber, LL.M., Kreuzstrasse 26, Postfach, 8024 Zürich,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,** Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**Kantonales Steueramt,** Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

**Beschwerdegegner,**

Gegenstand

**Schätzung der Grundstückswerte (Grundstück Nr. 0000\_\_, X.\_\_)**



### Das Verwaltungsgericht stellt fest:

#### A.

Am 7. Oktober 2004 verkaufte K.\_\_ das Grundstück Nr. 0000\_\_ (S.\_\_-strasse 01\_\_, X.\_\_) zum Preis von CHF 850'000 an A.\_\_. Die 1'613 m<sup>2</sup> grosse Parzelle ist mit einem älteren Zweifamilienhaus überbaut (Zahnarztpraxis, zwei Wohnungen, Weinkeller, Garage und sechs Parkplätze). Der Kaufpreis sollte per 31. Dezember 2015 bezahlt werden oder aber – bei vorherigem Ableben von K.\_\_ – innert sechs Monaten nach dem Tod der Verkäuferin. Vertraglich vereinbart wurde weiter, dass die Verkäuferin die Grundbauchanmeldung für die Eigentumsübertragung nach Bezahlung des Kaufpreises abzugeben habe. K.\_\_ verstarb am 7. Juni 2011 und hinterliess zwei Erben. In einem – schliesslich durch das Bundesgericht entschiedenen (vgl. BGer 5A\_140/2014 vom 17. Oktober 2014) – Rechtsstreit um die Gültigkeit des Grundstückkaufvertrags und die Übertragung des Eigentums setzte sich A.\_\_ gegen die beiden Erben durch und wurde am 17. November 2014 als Eigentümer des Grundstücks im Grundbuch eingetragen. Mit am 30. Dezember 2014 beurkundetem Kaufvertrag veräusserte A.\_\_ das Grundstück zum Preis von CHF 6'774'600 an die Q.\_\_ AG, heute mit Sitz in P.\_\_, weiter. Das Eigentum am Grundstück sollte am 20. Januar 2016 übertragen werden.

#### B.

Das Grundstück war von den Steuerbehörden letztmals am 23. August 2010 auf einen Verkehrswert von CHF 2'080'000 geschätzt worden. Am 2. Februar 2015 beauftragte das Kantonale Steueramt (Abteilung Erbschafts- und Schenkungssteuer) das Grundbuchamt X.\_\_, das Grundstück Nr. 0000\_\_ neu zu schätzen. Die Schätzung vom 2. März 2015 ergab einen (unveränderten) Mietwert von CHF 79'600 und einen Verkehrswert von CHF 5'090'000. Gegen die mit Verfügung vom 17. März 2015 eröffnete Schätzung erhob A.\_\_ Einsprache mit dem Antrag, der Verkehrswert sei auf CHF 2'797'000 zu reduzieren. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache am 23. Dezember 2015 ab.

#### C.

Gegen den Einspracheentscheid erhob A.\_\_ am 1. Februar 2016 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte, es sei die Nichtigkeit der Schätzungsverfügung vom 15. März 2015 festzustellen; eventuell sei der Verkehrswert auf CHF 2'080'000 festzulegen. Das Kantonale Steueramt widerrief den angefochtenen Einspracheentscheid am 14. März 2016 mit der Begründung, der Verkehrswert sei deutlich zu tief geschätzt worden. Den gegen die Widerrufsverfügung erhobenen Rekurs (Verfahren II2-2016/15) hiess die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 5. Juli 2018 gut und hob die Verfügung vom 14. März 2016 auf. Nach Rechtskraft



## St.Galler Gerichte

dieses Entscheids wurde das Rekursverfahren gegen den Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 fortgesetzt und der Rekurs schliesslich am 6. Juni 2019 wie folgt entschieden:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Antrag des Kantonalen Steueramtes wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 wird aufgehoben. Der Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000\_\_ wird per 17. November 2014 / 2. März 2015 auf CHF 5'320'000 festgelegt. Der Mietwert beträgt unverändert CHF 79'600.
3. Der Rekurrent hat die amtlichen Kosten von CHF 2'500 zu vier Fünfteln zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses von CHF 2'000; ein Fünftel der Kosten trägt der Staat.
4. Es wird keine ausseramtliche Entschädigung zugesprochen.

### **D.**

Gegen diesen Entscheid erhob A.\_\_ (Beschwerdeführer) am 8. Juli 2019 Beschwerde beim Verwaltungsgericht (act. 1). Er beantragte, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sei aufzuheben und der Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000\_\_ sei per 17. November 2014 auf CHF 2'080'000 festzusetzen. Die Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) und das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragten, die Beschwerde sei abzuweisen (Vernehmlassungen vom 25. Juli 2019 und 16. August 2019 in act. 6 und 9).

Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Begründung seiner Anträge, den angefochtenen Entscheid und die Akten wird – soweit wesentlich und erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

#### **1.**

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und



Art. 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Die Beschwerdeeingabe vom 8. Juli 2019 entspricht in zeitlicher, inhaltlicher und formaler Hinsicht den gesetzlichen Anforderungen (Art. 64 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### 2.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht können unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellungen oder fehlerhafte Rechtsanwendungen gerügt werden (Art. 61 Abs. 1 und 2 VRP). Nicht zulässig ist dagegen die Rüge der fehlerhaften Ermessensausübung, wenn nicht geradezu ein qualifizierter Ermessensfehler (Unter- oder Überschreitung sowie Missbrauch des Ermessens) geltend gemacht wird (Looser/Looser-Herzog, in: Rizvi/Schinder/Cavelti, Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 3 und 5 zu Art. 61 VRP).

Das Verwaltungsgericht übt gegenüber Schätzungen dieselbe Zurückhaltung wie gegenüber verwaltungsbehördlichen Ermessensentscheiden. Die Vorinstanz hat die Angelegenheit nämlich als Fachgericht – bei den beiden nebenamtlichen Mitgliedern handelt es sich um Personen mit besonderen Fachkenntnissen (vgl. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 des Gerichtsgesetzes, sGS 941.1, GerG; Art. 18 lit. b der Verordnung über die Organisation der Verwaltungsrekurskommission, sGS 941.113; Staatskalender 2018/19 S. 172) – mit entsprechend weitem technischen Ermessen beurteilt und zudem einen Augenschein durchgeführt. Das Verwaltungsgericht beschränkt sich deshalb auf die Prüfung, ob die Fachinstanz die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (vgl. VerwGE B 2018/254 vom 13. Juni 2019 E. 3.2 mit Hinweis auf VerwGE B 2017/1 vom 22. September 2018 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Es schreitet nur ein, wenn die Schätzung im Ergebnis offensichtlich unrichtig erscheint, d.h. wenn der Rekursinstanz offenkundige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind oder wenn sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt hat (VerwGE B 2008/185 vom 21. April 2009 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

### 3.

Der Schenkungssteuer unterliegen freiwillige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Empfänger aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird (Art. 143 Abs. 1 StG). Der Steueranspruch entsteht im Vollzugszeitpunkt der Schenkung (vgl. Art. 149 Ingress und lit. c StG). Das übergehende Vermögen wird – vorbehaltlich der in Art. 151 StG abschliessend aufgezählten Ausnahmen – zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs bewertet (vgl. Art. 150



Abs. 1 StG).

Für Grundstücke bestimmt Art. 151 Abs. 1 StG, dass die Steuerbehörde und der Steuerpflichtige eine Neuschätzung verlangen können. Dies, weil der amtliche Verkehrswert, wie er zuletzt geschätzt wurde, unter Umständen nicht mehr den Verhältnissen auf dem Liegenschaftenmarkt im Zeitpunkt der Entstehung des Schenkungssteueranspruchs entspricht. Im Übrigen werden die Vorschriften des zweiten Teils des Steuergesetzes über die Bewertung des Vermögens (Art. 55 bis 58 StG) sachgemäss angewendet (vgl. Art. 150 Abs. 2 StG). Die Regierung regelt die Schätzung des Verkehrswerts durch Verordnung (Art. 57 Abs. 2 StG).

Art. 30<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 1 der Steuerverordnung (sGS 811.1, StV) verweist für die Schätzung von Verkehrswerten weiter auf das Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, GGS) und die dazugehörige Verordnung über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.11, VGS). Gestützt auf Art. 3 Abs. 3 GGS hat die Regierung den Fachdienst für Grundstückschätzung der Gebäudeversicherung als zuständige Stelle des Staates für die Durchführung der Grundstückschätzung erklärt (Art. 3 Abs. 1 und 4 Abs. 1 VGS). Die Besichtigung der Schätzungsobjekte erfolgt durch teilweise und nach Privatrecht angestellte Fachpersonen (Art. 5 Abs. 1 VGS). Der Grundbuchverwalter am Ort der gelegenen Sache oder dessen Stellvertreter wirkt bei der Schätzung von Amtes wegen mit (Art. 6 Abs. 1 VGS). Der Grundbuchverwalter ist zur öffentlichen Beurkundung in Grundbuchsachen zuständig (vgl. Art. 15 Ingress und lit. c des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, sGS 911.1, EG-ZGB). Im Kanton St. Gallen bildet grundsätzlich jede politische Gemeinde einen Grundbuchkreis, für den ein Grundbuch geführt wird (Art. 176 und Art. 177 Abs. 1 und 3 EG-ZGB). Die Aufgaben des Grundbuchverwalters anlässlich der Schätzung umreisst Art. 6 Abs. 2 VGS genauer: Während lit. e in der bis 31. Dezember 2016 geltenden Fassung "Teilnahme an der Besichtigung der Schätzungsobjekte" lautete, ist seit 1. Januar 2017 der Wortlaut "Teilnahme an der Besichtigung der Schätzungsobjekte und Mitwirkung bei der Wertermittlung" in Kraft (Nachtrag vom 17. Januar 2017 in nGS 2017-022).

#### 4.

Die tatsächlichen Gegebenheiten sind unbestritten: Das in der Gemeinde X.\_\_\_\_ gelegene, 1'613 m<sup>2</sup> grosse Grundstück Nr. 0000\_\_\_\_ ist mit den Gebäuden Vers. Nrn. 0002\_\_\_\_ (Zweifamilienhaus mit Praxis) und 0003\_\_\_\_ (Weinkeller) überbaut. Es ist der Kernzone K5a zugewiesen. Im Norden grenzt es an die S.\_\_\_\_-strasse, im Süden an die R.\_\_\_\_-strasse. Gegen Westen wird die Parzelle durch eine Privatstrasse und gegen Osten durch eine als Weg 1. Klasse eingeteilte Strasse von den Nachbargrundstücken



abgegrenzt. Sowohl die Privatstrasse als auch der Erstklassweg liegen zur Hälfte auf dem Grundstück. Das Zweifamilienhaus mit einer 3.5 und einer 4-Zimmerwohnung sowie einer Zahnarztpraxis wurde 1935 erstellt; der unterirdische Weinkeller im Jahr 1986.

### 5.

Zu beurteilen sind zunächst die gegen die Verkehrswertschätzung vom 2. März 2015 erhobenen formellen Einwände. Der Beschwerdeführer macht geltend, der an der Schätzung beteiligte örtliche Grundbuchverwalter D.\_\_ habe zu Unrecht seine Kenntnis über den Kaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft) vom 30. Dezember 2014 eingebracht. Dazu wäre er erst nach erfolgtem Vollzugsgeschäft (Grundbucheintrag) befugt gewesen. Die Schätzung beruhe auf einer Verletzung seines Amts- bzw. Berufsgeheimnisses, sei damit formell fehlerhaft und dürfe nicht verwertet werden.

### 5.1.

Die Vorinstanz hielt fest, für die Veranlagung der Grundstückgewinn-, der Handänderungs- und Schenkungssteuern wie auch für die Schätzung der Grundstücksteuerwerte sei das Kantonale Steueramt auf die dazu nötigen Angaben aus dem Grundbuch angewiesen. Aus dem Gesetz (Art. 163 Abs. 2 und 3 StG) ergebe sich einerseits die Auskunftspflicht der Grundbuchämter, und andererseits auch das Recht, Tatsachen, die für die Schätzung massgebend sein könnten, den Steuerbehörden von sich aus zu melden. Art. 163 Abs. 2 und 3 StG würden das Amtsgeheimnis (Art. 320 des Strafgesetzbuches, SR 311.0, StGB) aufheben bzw. stellten einen Rechtfertigungsgrund dar. Das Amtsgeheimnis werde demnach nicht verletzt, wenn bei einer Grundstückschätzung Vergleichsdaten aus Handänderungen – sowohl über das eigene als auch über fremde Grundstücke – verwertet würden. Dies sei vielmehr geradezu notwendig, um den Marktwert nach Art. 57 StG zu ermitteln. Eine Verletzung des für Notare geltenden Berufsgeheimnisses (Art. 321 StGB) liege ebenfalls nicht vor, und zwar schon deshalb nicht, weil Notare, die Beamte oder Mitglied einer Behörde seien, nicht dem Berufs- sondern dem Amtsgeheimnis verpflichtet seien.

Mit den Daten der Grundbuchämter führe der Fachdienst für Grundstückschätzung Listen von beim Verkauf von Bauland und von überbauten Liegenschaften erzielten Preisen. Diese Daten seien Grundlage der Vergleichswertmethode. Auch wenn im konkreten Fall die Handänderung im Zeitpunkt der Schätzung noch nicht stattgefunden habe, sei der bereits vereinbarte Preis ein wichtiger Indikator für den Marktwert der Liegenschaft in jenem Zeitraum. Gestützt auf Art. 163 Abs. 2 StG habe der



Grundbuchverwalter den Veräusserungserlös gemäss beurkundetem Kaufvertrag den Steuerbehörden zur Kenntnis bringen dürfen. Im Begehren des Beschwerdegegners um Neuschätzung des Grundstücks sei nämlich implizit ein Ersuchen um Auskunft aus den Akten und Daten des Grundbuchamtes enthalten gewesen. Hinzu komme, dass im Kanton St. Gallen jedes zu schätzende Grundstück von einem Fachschätzer und dem örtlichen Grundbuchverwalter vor Ort besichtigt werde. Mit der unmittelbaren Beteiligung des Grundbuchverwalters sei von Gesetzes wegen vorgesehen und gewollt, dass dessen Wissen und die Kenntnisse aus seiner Tätigkeit in die Grundstücksschätzungen einflössen. Er kenne die örtlichen Marktverhältnisse sehr gut. Eine Vorbefassung und damit eine Ausstandspflicht des Grundbuchverwalters D. \_\_\_ bestehe nicht. Ebenso wenig sei die geltend gemachte Verletzung des Amts- bzw. Berufsgeheimnisses ersichtlich. Die Schätzung sei formell korrekt erfolgt.

### 5.2.

Der Beschwerdeführer widerspricht dieser Darstellung. Um Amtshilfe im Sinne von Art. 163 Abs. 2 StG handle es sich bei der beanstandeten Bekanntgabe des Vertragsinhaltes gerade nicht, weil diese grundsätzlich auf Verlangen der Steuerbehörden erfolgen müsse. Spontan dürfe allenfalls dann Auskunft gegeben werden, wenn eine Behörde vermute, dass eine Veranlagung unvollständig sei. Die Steuerbehörde müsse grundsätzlich ein Amtshilfegesuch stellen mit einer entsprechenden Begründung. Aufgrund dieser Begründungspflicht könne ein Gesuch nie "implizit" sein, wie die Vorinstanz argumentiert habe. Ein vertraglich festgelegter Kaufpreis für ein Grundstück, dessen Handänderung noch nicht erfolgt sei, könne von vornherein keine rechtserhebliche Tatsache für eine vermutete Steuerverkürzung sein. Eine Transaktion, die nach dem Schenkungstichtag stattfinde, sei für die konkrete Schätzung irrelevant und dürfe ohnehin nicht berücksichtigt werden. Deshalb dürfe die entsprechende Information den Steuerbehörden nicht via Amtshilfe bekanntgegeben werden.

Im vorliegenden Fall hätten die Steuerbehörden von der steuerlich relevanten (gemischten) Schenkung des Grundstücks Kenntnis erhalten (durch die Meldepflicht von Art. 163 Abs. 3 StG). Es könne kaum Sinn und Zweck der Amtshilfe sein, den Steuerbehörden darüber hinaus bei der Festlegung des Verkehrswerts zu dienen. Vor dem Grundbucheintrag bestehe weder eine Meldepflicht noch ein Recht des Grundbuchverwalters, Vertragsinhalte an die Steuerbehörden weiterzuleiten. Der Zweck der Amtshilfe könne nicht darin bestehen, den Anwendungsbereich der klar umgrenzten Meldepflichten zu erweitern. Weder auf Grund der Amtshilfe noch seiner explizit geregelten Meldepflichten lasse sich eine Meldepflicht des



Grundbuchverwalters in seiner Funktion als Urkundsperson begründen. Als amtlicher Notar unterstehe der Grundbuchverwalter dem Notariatsgeheimnis und damit einer strafbewehrten Geheimhaltungspflicht. Informationen, die er in seiner Funktion als Urkundsperson erhalte und Dokumente, die er als solche erstelle, müssten geheim bleiben. Die Geheimhaltungspflicht gegenüber den Steuerbehörden entfalle erst, wenn er nicht mehr als Urkundsperson, sondern als Grundbuchführer tätig geworden sei. Erst dann unterliege die geheime Information nicht mehr dem Notariats- bzw. Berufsgeheimnis, sondern nur mehr dem allgemeinen Amtsgeheimnis und dürfe den Steuerbehörden herausgegeben werden. Zweck des Notariatsgeheimnisses sei es, das besondere Vertrauensverhältnis zwischen Notar und Klient bzw. dessen Geheimsphäre zu schützen. Die Tragweite dieses Schutzes könne nicht davon abhängen, ob die Urkundsperson freiberuflich oder amtlich tätig sei bzw. ob für Amtsnotare Art. 320 oder 321 StGB einschlägig sei. Die Geheimsphäre sei sogar grundrechtlich geschützt.

Art. 163 StG stelle keinen Rechtfertigungsgrund für einen Eingriff in das durch Art. 321 bzw. 320 StGB geschützte Rechtsgut dar. Eine gesetzlich hinreichend bestimmte Meldepflicht über den Veräusserungspreis bestehe solange nicht, als keine Handänderung erfolgt sei. Dies gelte umso mehr, weil die öffentliche Beurkundung allein weder Grundstücksgewinn- noch Schenkungssteuern auslöse. Es reiche völlig aus, wenn die betreffenden Informationen im Zeitpunkt der Handänderung weitergeleitet würden. Ebenfalls sei ein Eingriff in die Privatsphäre zum allgemeinen Zweck der Preisbeobachtung nicht gerechtfertigt. Denn solange öffentlich beurkundete Verträge noch nicht vollzogen seien, sei der vereinbarte Preis ohnehin kein "Marktpreis".

### 5.3.

Gemäss Art. 163 StG Abs. 2 StG (Marginalie "Amtshilfe") erteilen die Verwaltungsbehörden, Strafuntersuchungsbehörden und Gerichte den Steuerbehörden *ungeachtet einer allfälligen Geheimhaltungspflicht* auf Verlangen aus ihren Akten Auskunft und geben ihnen die Daten weiter, die für die Durchführung dieses Erlasses von Bedeutung sein können. Sie können die Steuerbehörden von sich aus darauf aufmerksam machen, wenn sie vermuten, dass eine Veranlagung unvollständig ist. Eine weitgehend identische Regelung findet sich in Art. 39 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (SR 642.14, StHG) sowie in Art. 112 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG).

Gemäss Art. 163 Abs. 3 StG kann die Regierung Verwaltungsbehörden des Staates



und der Gemeinden verpflichten, den Steuerbehörden von sich aus bestimmte, von ihr bezeichnete Tatsachen, die für die Besteuerung erheblich sind, kostenlos zu melden. Unter Verweis auf diese Delegationsnorm hält Art. 78 der Steuerverordnung (sGS 811.11, StV) unter anderem fest, dass die Grundbuchämter jede Handänderung von Grundstücken unter Beilage des Kauf- oder Übernahmevertrags sowie alle Tatsachen, die für eine Schätzung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung massgebend sind, an das kantonale Steueramt unverzüglich zu melden haben (vgl. Ingress und lit. c).

### 5.3.1.

Zu diesen Bestimmungen ist folgendes festzuhalten: Mit Blick auf den Vollzug der Steuergesetze verpflichten die Gesetzgeber von Bund und Kanton alle Behörden zur Amtshilfe zugunsten der ersuchenden Steuerbehörde. Im Rahmen der Amtshilfe wird das Amtsgeheimnis der Drittbehörden gegenüber den Steuerbehörden aufgehoben. Zur Amtshilfe *verpflichtet* sind sämtliche Verwaltungs- und Gerichtsbehörden aller staatlichen Ebenen. Ausnahmen von der Amtshilfepflicht bestehen nur dort, wo sie durch die Steuergesetzgebung vorgesehen sind. Keine solche Pflicht trifft von Bundesrechts wegen die Organe der Schweizerischen Post und der öffentlichen Kreditinstitute für Tatsachen, die einer besonderen, gesetzlich auferlegten Geheimhaltung unterstehen (wie dem Post- und Fernmeldegeheimnis, dem Bankgeheimnis oder dem Börsengeheimnis). Das StHG setzt den verbindlichen Rahmen für das Abweichen vom Amtsgeheimnis im Bereich des Verkehrs zwischen Steuerbehörden und Drittbehörden. Innerhalb dieses Rahmens können Auskunftspflicht und Anzeigerecht weiter eingeschränkt oder erweitert werden, allerdings nur für kantonale Drittbehörden. Beispielsweise hat der Kanton Zürich mit den Notaren als Urkundspersonen eine weitere Behörde von der Auskunftspflicht bzw. dem Anzeigerecht ausgenommen (vgl. § 121 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich, LS 631.1). Zulässig ist aber auch, für innerkantonale Drittbehörden statt des blossen Auskunftsrechts Anzeigepflichten vorzuschreiben, wie es unter anderem der Kanton Zürich in allgemeiner Weise und der Kanton St. Gallen mit den zitierten Regelungen in nicht abschliessender Weise (in Art. 78 StV wird dies mit der Verwendung des Worts "insbesondere" deutlich) getan haben (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 39 StHG N 33 und zur Rechtslage im Kanton Zürich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar StG ZH, 3. Aufl. 2013, § 121 N 6 und 16).

### 5.3.2.

Ob sie von ihrem *Anzeigerecht für vermutete Steuerverkürzungen* Gebrauch machen



will, liegt im Ermessen der berechtigten Behörde. An das Tatbestandsmerkmal der "Vermutung einer unvollständigen Veranlagung" darf kein strenger Massstab angelegt werden. Es muss genügen, dass die anzeigende Behörde aufgrund der ihr bekannten Umstände nicht sicher ausschliessen kann, dass die Veranlagung der betreffenden Person unvollständig ist (StE 2001 B 92.13 Nr. 6). Diesfalls darf sie den Steuerbehörden jene Tatsachen melden, die aus ihrer Sicht für die richtige Veranlagung bedeutsam sein könnten, ohne dass dadurch die gesetzliche Schweigepflicht verletzt wird (zum Ganzen vgl. Zweifel/Beusch/Casanova/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 11 Rz. 14 ff.; Zweifel/Hunziker, Kommentar StHG, a.a.O., Art. 39 StHG N 30 ff.; Dies., in: Zweifel/Beusch, Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 112 N 1 ff., insb. 17 ff.; P. Locher, Kommentar DBG, Basel 2015, Art. 112 N 32 ff.).

### 5.3.3.

Die Grundbuchämter sind hinsichtlich aller Tatsachen, die für eine Schätzung nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, GGS) massgebend sind, zu Meldung an das kantonale Steueramt *verpflichtet* (vgl. Art. 163 Abs. 3 StG in Verbindung mit Art. 78 Ingress und lit. c StV). Ein Ermessensspielraum besteht nicht. Der örtliche Grundbuchverwalter wirkt von Amtes wegen an der Grundstückschätzung mit und bringt die von ihm für relevant gehaltenen Tatsachen persönlich und unmittelbar in die Schätzung ein. Ein Ausstandsgrund im Sinn von Art. 7 VRP liegt bei dieser gesetzlich vorgesehenen Mitwirkung offenkundig nicht vor. Ob der im Zeitpunkt der Schätzung beurkundete, aber noch nicht vollzogene Grundstückskaufvertrag zu den "massgeblichen Tatsachen" im Sinne von Art. 78 lit. c StV gehört, ist vor dem Hintergrund der Meldepflicht und der Teilnahme des Grundbuchverwalters an der Schätzung keine Frage des korrekten Verfahrens, sondern der materiellen Rechtsanwendung bzw. der inhaltlichen Richtigkeit der Schätzung.

### 5.3.4.

Die vom Beschwerdeführer gerügte Verletzung des Amts- oder Berufsgeheimnisses ist ebenfalls nicht ersichtlich.

Gemäss Art. 320 Abs. 1 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer ein Geheimnis offenbart, das ihm in seiner Eigenschaft als Mitglied einer Behörde oder als Beamter anvertraut worden ist oder das er in seiner amtlichen oder dienstlichen Stellung wahrgenommen hat (Marginalie: "Verletzung des Amtsgeheimnisses"). Die nachfolgende Bestimmung (Art. 321 StGB unter der Marginalie "Verletzung des Berufsgeheimnisses") sieht für Geistliche, Rechtsanwälte,



## St.Galler Gerichte

Verteidiger, Notare etc. sowie ihre Hilfspersonen, die ein Geheimnis offenbaren, das ihnen infolge ihres Berufes anvertraut worden ist oder das sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben, dieselbe Strafe vor. Es handelt sich jedoch um ein Antragsdelikt. Der Tatbestand von Art. 320 StGB kann nur von einem Behördemitglied oder Beamten erfüllt werden. Erfasst sind generell die Beamten und Angestellten der öffentlichen Verwaltung und der Rechtspflege. Entscheidend ist dabei nicht die konkrete Ausgestaltung der Anstellungsbedingungen, sondern allein die Wahrnehmung öffentlicher Funktionen im Dienst des Gemeinwesens (N. Oberholzer, in: Niggli/Wiprächtiger, Basler Kommentar StGB II, 4. Aufl. 2019, N 6 f. zu Art. 320 StGB).

Der Grundbuchverwalter ist Angestellter der öffentlichen Verwaltung und an das Amtsgeheimnis gebunden. Auch hinsichtlich seiner Tätigkeit als Urkundsperson für Grundstücksgeschäfte untersteht er – entgegen dem Beschwerdeführer – nicht dem Berufsgeheimnis (vgl. Oberholzer, a.a.O., N 8 zu Art. 321 StGB). Allfälligen Rechtfertigungsgründen kommt beim Straftatbestand der Amtsgeheimnisverletzung erhebliche Bedeutung zu. Die Strafbarkeit entfällt im Sinne von Art. 14 StGB, wenn das Behördemitglied oder der Beamte einer gesetzlichen Meldepflichtpflicht unterliegt oder über ein entsprechendes Informationsrecht verfügt (BGer 1C\_313/2012 vom 9. November 2012 E. 4 mit Hinweis auf Oberholzer, a.a.O., N 12 zu Art. 320 StGB). In diesen Fällen bedarf es keiner Entbindung vom Amtsgeheimnis. Das Amtsgeheimnis gilt demnach von vornherein nicht gegenüber den mit der gleichen Angelegenheit in unterschiedlichen Funktionen befassten Behörden bzw. deren Mitgliedern (Oberholzer, a.a.O., N 14 zu Art. 320 StGB). Weil die Mitwirkung des Grundbuchverwalters an der Schätzung gesetzlich ebenso vorgesehen ist wie seine Meldepflicht hinsichtlich sämtlicher für die Durchführung der Schätzung massgeblicher Tatsachen, fällt eine Verletzung des Amtsgeheimnisses ausser Betracht. Die Verwertung des erst beurkundeten Grundstückkaufvertrages ist auch unter diesem Gesichtspunkt formell unbedenklich.

### 6.

Zu entscheiden ist, ob die Vorinstanz den Verkehrswert des Grundstücks Nr. 0000\_\_ per 17. November 2014 / 2. März 2015 zu Recht auf CHF 5'320'000 festgelegt hat.

#### 6.1.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, mit dem Eintrag des Beschwerdeführers am 17. November 2014 als Eigentümer des Grundstücks Nr. 0000\_\_ habe sich der Tatbestand einer (gemischten) Schenkung realisiert und damit einen Steueranspruch ausgelöst. Massgebend sei der Verkehrswert zum Stichtag



(17. November 2014). Weil aber der Verkehrswert von Gesetzes wegen als "mittlerer Preis, zum dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert werden" definiert sei, lasse sich der Wert systembedingt nicht auf einen einzelnen Stichtag genau festlegen. Vielmehr gehe es um den Vergleich mit zeitnah getätigten Grundstückstransaktionen. Dass die Schätzung, die frühestens im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs in Auftrag gegeben werden könne, einige Zeit später erfolgt sei, liege ebenfalls in der Natur der Sache. Weil sich jedoch Grundstückspreise in der Regel und auch im konkreten Fall nicht von heute auf morgen erheblich veränderten, habe sich der am 17. November 2014 massgebende Verkehrswert mit einer Schätzung am 2. März 2015 problemlos ermitteln lassen. Auch eine Beurteilung durch die Rekursinstanz auf jenen Zeitpunkt zurück sei ohne weiteres möglich.

### 6.2.

In der Folge prüfte die Vorinstanz den vom Beschwerdegegner in seinem Einspracheentscheid anhand der sog. Mischwertmethode festgelegten Verkehrswert (per Stichtag 17. November 2014) von CHF 5'090'000. Zunächst ist auf diese Schätzung näher einzugehen.

#### 6.2.1.

Aktenkundig ist zunächst die Vermögenssteuerschätzung vom 23. August 2010 (act. 2/3). Damals war der Ertragswert – ausgehend von einem Mietwert von CHF 79'440 – auf CHF 1'172'000 festgelegt worden. Als Sachwerte wurden ein Gebäudewert (ohne Land) von CHF 1'135'000 und für die Gebäudegrundfläche und den Hofraum (913m<sup>2</sup> à CHF 752 gem. Lageklasse) ein Wert von CHF 687'000, insgesamt CHF 1'822'000, ermittelt. Alsdann wurde mittels Mischwertmethode ( $[2 \times \text{Ertragswert} + \text{Sachwert}] : 3$ ) ein Marktwert (Gebäude, Grundfläche, Hofraum) von CHF 1'389'000 festgelegt. Zu diesem Marktwert addierte der FGS unter dem Titel "Baulandreserve" weitere CHF 700'000 (700m<sup>2</sup> à CHF 1'000 gem. Lageklasse), was einen totalen Marktwert von – gerundeten – CHF 2'080'000 ergab.

Der Beschwerdegegner beauftragte das Grundbuchamt am 2. Februar 2015 mit der Neuschätzung des Grundstücks Nr. 0000\_\_ (act. 2/5). Mit Verfügung vom 17. März 2015 (act. 2/6) eröffnete das Grundbuchamt einen praktisch unveränderten Mietwert von CHF 79'600 und einen Verkehrswert von CHF 5'090'000. Aus den Berechnungsgrundlagen ergeben sich ein Ertragswert von CHF 1'224'000, ein Gebäudewert von CHF 1'113'000 sowie ein Landwert für Gebäudegrundfläche und Hofraum von CHF 3'652'000 (913m<sup>2</sup> à CHF 4'000, neu nach Vergleichspreis). Das Total



der Sachwerte betrug CHF 4'765'000. Nach der Mischwertmethode mit gegenüber dem Jahr 2010 veränderter Gewichtung (Ertragswert + Sachwert] : 2) errechnete der FGS einen Marktwert (Gebäude, Grundfläche, Hofraum) von CHF 2'994'000. Für die Baulandreserve von 700m<sup>2</sup> rechnete der Beschwerdegegner neu mit einem ebenfalls auf Vergleichspreisen basierten Ansatz von CHF 3'000 / m<sup>2</sup>, d.h. insgesamt CHF 2'100'000. Zusammen ergab dies den (abgerundeten) Marktwert von CHF 5'090'000.

In Bestätigung der letztgenannten Werte führte der Beschwerdegegner im Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 (act. 2/10) unter anderem aus, gemäss einem Bericht in der "Südostschweiz" vom 15. Mai 2014 solle im Zentrum von X.\_\_ auf einem Areal von über 3'500m<sup>2</sup> eine Grossüberbauung realisiert werden. Im Allgemeinen – und im speziellen unter diesen Voraussetzungen – seien die Marktwerte seit der letzten Schätzung stark angestiegen. Nach dem Wortlaut von Art. 57 StG sei der Verkehrswert einer Liegenschaft primär durch Vergleiche mit Kaufpreisen zu ermitteln. Wenn der Marktwert des unüberbauten Grundstücks höher sei als der Marktwert des überbauten Grundstücks, müsse ein Grundstück nach den einschlägigen Vollzugshilfen als Bauland bewertet werden. In den letzten Monaten seien in unmittelbarer Umgebung und somit ebenfalls im Perimeter der geplanten Überbauung fünf Kaufverträge öffentlich beurkundet worden, dies zu einem mittleren Preis von CHF 4'200 / m<sup>2</sup>. Auch vier weitere Grundstücke in der Nähe seien zu Ansätzen zwischen knapp CHF 7'000 und über 10'000 / m<sup>2</sup> gehandelt worden. Das Grundstück des Beschwerdeführers selbst sei im Ende 2014 beurkundeten Kaufvertrag zum Preis von CHF 4'200 / m<sup>2</sup> verkauft worden. Die angefochtene Bewertung zum Ansatz von CHF 3'156 / m<sup>2</sup> liege erheblich unter dem Durchschnittspreis.

### 6.2.2.

Eine Liste mit entsprechenden Transaktionen findet sich in den Vorakten des Beschwerdegegners (act. 7/8/13). Die zum Vergleich herangezogenen, ebenfalls überbauten Grundstücke befinden sich unmittelbar (süd-)westlich des streitbetroffenen. Eines wechselte am 29. Dezember 2014, das Gros am 21. Dezember 2015 und das Letzte im Januar 2016 die Hand, und zwar zu einem mittleren Preis von CHF 4'482 / m<sup>2</sup>. Im Rekursverfahren forderte die Vorinstanz den Beschwerdegegner auf, eine erweiterte, über Handänderungen im Perimeter der geplanten Überbauung "Y.\_\_" hinausgehende Liste mit Vergleichspreisen aus einem repräsentativen Zeitraum vor und nach dem Stichtag einzureichen (act. 7/12). Der Beschwerdegegner reichte Angaben zu weiteren Handänderungen ein, allerdings finden sich auf der Liste ausschliesslich



Grundstücke, die mehr als ein Jahr nach der (gemischten) Schenkung des Grundstücks Nr. 0000\_\_ die Hand gewechselt haben (act. 7/14.2).

### 6.2.3.

Die Vorinstanz erwog, auf dem Grundstück könne ein Gebäude mit fünf Vollgeschossen erstellt werden. Entsprechend bestehe im heutigen Zustand eine hohe Ausnutzungsreserve (von der bei der geltenden Ausnutzungsziffer von 1.6 maximal möglichen Bruttogeschossfläche von 2'580 m<sup>2</sup> seien aktuell lediglich 335 m<sup>2</sup> ausgenützt). Der südliche Teil, d.h. mehr als die Hälfte der Parzelle, sei nicht überbaut. Die vorliegende Bausubstanz aus dem Jahr 1935 sei in die Jahre gekommen und seit längerem nicht mehr unterhalten worden. Schliesslich sei auch seit dem Jahr 2014 bekannt, dass auf dem Grundstück eine Grossüberbauung geplant werde. Unter diesen Umständen stelle das Haus ein wirtschaftliches Abbruchobjekt dar, und eine Schätzung nach der Mischwertmethode sei nicht geeignet. Ein Grundstück, dessen Verkehrswert im unüberbauten Zustand (nach Abzug der Abbruchkosten) höher sei als der Verkehrswert mit bestehender Überbauung, sei als unüberbautes Grundstück zu bewerten. Auf diese anerkannte Praxis habe zwar auch der Beschwerdegegner verwiesen. Weil für die bestehenden Bauten keine Abbruchbewilligung vorliege, habe er jedoch einen Sachwert ermittelt, um den ebenfalls festzustellenden Versicherungswert zu ermitteln. Eine reine Baulandbewertung sei nach seiner Auffassung unzulässig.

Die Unterscheidung, ob auf dem Grundstück versicherte Gebäude vorhanden seien oder nicht, sei nun aber – entgegen dem Beschwerdegegner – kein taugliches Kriterium für die Wahl der geeigneten Schätzungsmethode. Der Wortlaut von Art. 57 StG lasse die Anwendung der Vergleichswertmethode zudem als naheliegender erscheinen. Ein Methodenwechsel sei sodann zulässig.

### 6.2.4.

Die Vorinstanz schätzte den der Verkehrswert in der Folge mittels reiner Baulandbewertung abzüglich der Abbruchkosten. Den Landwert ermittelte sie nach der absoluten Methode, wobei dieser entweder mit dem effektiv bezahlten Kaufpreis gleichgesetzt oder eine Bewertung nach Vergleichspreisen vorgenommen werde. Eine Liste von reinen Baulandverkäufen in der Gemeinde X.\_\_ für die Kernzone K5a existiere mangels unüberbauter Grundstücke nicht. Für überbaute Grundstücke sei in der Kernzone im Zentrum von X.\_\_ im Zeitraum August 2015 bis Januar 2018 zwischen rund CHF 7'000 und über 30'000 / m<sup>2</sup> bezahlt worden. Bei diesen Liegenschaften handle es sich jedoch nicht um Abbruchliegenschaften, weshalb sie zum Vergleich mit



## St.Galler Gerichte

jener des Beschwerdeführers nicht geeignet seien. Zudem datierten diese Vergleichspreise zeitlich alle nach dem Stichtag und dem Datum der Schätzung.

Im Zusammenhang mit dem Projekt "Y.\_\_" seien im Zeitraum zwischen Dezember 2014 und Dezember 2015 in unmittelbarer Nähe zum Grundstück des Beschwerdeführers fünf Grundstücke zu Preisen zwischen CHF 3'863 und 4'717 / m<sup>2</sup> veräussert worden. Der Durchschnittspreis habe sich dabei auf CHF 4'120 / m<sup>2</sup> belaufen. Weil es konkret aber nicht um eine ordentliche, für zehn Jahre gültige Schätzung gehe, sondern der Wert per 17. November 2014 zu bestimmen sei, erscheine fraglich, ob die bis zu einem Jahr nach dem Stichtag realisierten Preise noch als Vergleichspreise herangezogen werden dürften.

Die Vorinstanz erachtete dies nicht als notwendig. Es sei unbestritten, dass auch das ehemalige Grundstück des Beschwerdeführers zum Gebiet gehöre, in dem bereits seit längerem das Projekt "Y.\_\_" vorangetrieben werde. Auch wenn erst am 4. August 2017 ein entsprechender Überbauungsplan erlassen worden sei, in dessen Perimeter auch das streitbetreffene Grundstück liege, seien die entsprechenden Absichten bereits vor dem Stichtag bekannt gewesen. Die "Südostschweiz" habe bereits am 15. Mai 2014 über entsprechende Landkäufe berichtet. Mit dieser beträchtlichen Veränderung der Marktpreise im Umfeld der betroffenen Liegenschaft habe deren Wert gegenüber der letzten Schätzung vom 31. August 2010 zweifellos eine deutliche Steigerung erfahren. Dass die Gebäudegrundfläche von 913 m<sup>2</sup> damals zu einem Preis von CHF 752 / m<sup>2</sup> geschätzt worden sei, lasse sich für den massgeblichen Stichtag nicht mehr vertreten. Rund einen Monat nach dem Stichtag habe der Beschwerdeführer das Grundstück zu einem Preis von CHF 6'774'600 (bzw. CHF 4'200 / m<sup>2</sup>) an die Q.\_\_ AG veräussert. Auch wenn die Handänderung gestützt auf diesen Vertrag erst am 20. Januar 2016 erfolgt sei, sei der Kaufvertrag ein wichtiges Indiz für den Landwert am 17. November 2014, da das Grundstücksgeschäft unmittelbar das zu schätzende Grundstück betreffe und somit keinen Vergleichspreis, sondern den effektiv erzielten Kaufpreis abbilde. Die Beurkundung des Verkaufs habe in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Stichtag und bereits vor der Schätzung Anfang März 2015 stattgefunden. Dem Gesetz lasse sich sodann keine zwingende Beschränkung auf eine ausschliessliche Vergangenheitsbetrachtung entnehmen, auch wenn diese den systemimmanenten Regelfall darstelle.

Eine Gleichsetzung des Verkehrswerts mit dem effektiv erzielten Verkaufspreis sei zulässig, wenn der Kauf unter normalen Verhältnissen erfolgt sei. Im vorliegend



erzielten Erlös sei der Arrondierungseffekt der geplanten Grossüberbauung enthalten, weshalb ein Abschlag zu machen sei. Zu schätzen sei ferner die Einzelparzelle ohne zusätzlich mögliche Mehrausnutzung gemäss Überbauungsplan, der im November 2014 noch gar nicht erlassen worden sei und der nur unter Einbezug jener Grundstücke habe realisiert werden können, deren Erwerb durch die Z.\_\_\_ AG erst im Januar 2016 abgeschlossen worden sei. Da der Überbauungsplan eine Mehrausnutzung von 20 Prozent vorsehe, sei der Kaufpreis um einen Fünftel (recte wohl: einen Sechstel) zu reduzieren, was gerundet CHF 5'420'000 für die gesamte Fläche ergebe. Hiervon seien wiederum Abbruchkosten in der Höhe von CHF 100'000 zu subtrahieren. Dies ergebe einen massgebenden Verkehrswert von CHF 5'320'000.

### 6.3.

#### 6.3.1.

Der Beschwerdeführer hält im Wesentlichen mit dem Stichtagsprinzip gegen diese Argumentation. Dieses Prinzip unterscheide die Schätzung zwecks Veranlagung der Schenkungssteuer grundlegend von der periodischen Vermögenssteuerschätzung. Die streitige Schätzung habe allein den Wert am 17. November 2014 zu ermitteln gehabt. Mögliche Wertentwicklungen, die nach diesem Stichtag erfolgt seien, müssten selbst dann unerheblich bleiben, wenn sie sich kurz nach der Schenkung ergeben hätten. Relevant seien nur Transaktionen, die bis zum Schenkungsstichtag effektiv stattgefunden hätten. In einer Phase, in der die Bodenpreise steigen, könne der zeitliche Verzug des Schätzungstermins grosse Auswirkungen haben, wie sich am konkreten Fall zeige. Tatsachen, die erst nach dem Stichtag öffentlich bekannt worden seien, müssten für die Schätzung irrelevant bleiben. Nach der Rechtsprechung treffe diese Vergangenheitsbetrachtung auch für die Vergleichswertmethode zu. Der Verkehrswert sei definiert als der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Preis. Fingiert werde eine Veräusserung am Bewertungsstichtag. Würden Veräusserungen nach dem Bewertungsstichtag zugelassen, verstosse dies nicht nur gegen das gesetzlich festgelegte Stichtagsprinzip, sondern auch gegen jenes der Waffengleichheit zwischen Verwaltung und steuerpflichtiger Person. Konkret hätten Beschwerdegegner und Vorinstanz sogar das Rechtsmittelverfahren ausgenützt, um die Bewertung mit neu bekannt gewordenen Transaktionen zu erhöhen. Indem sich die Vorinstanz von der Vergangenheitsbetrachtung gelöst habe, habe sie das Legalitätsprinzip verletzt. Widersprüchlich seien sodann die Ausführungen der Vorinstanz, wonach der Beschwerdegegner zwar berechtigt gewesen sei, die im Dezember 2015 eingetragenen Handänderungen abzuwarten und den Einspracheentscheid mit diesen zu begründen, diese Tatsachen jedoch als Vergleichswerte mangels Aktualität unbeachtlich seien. Im



Ergebnis erweise sich der angefochtene Entscheid als "rechtliche Legitimation des reinen Opportunismus, welcher der behördlichen Willkür Tür und Tor öffnet, und dem Legalitätsprinzip immanente Rechtssicherheit negiert".

### 6.3.2.

Auch hinsichtlich der Bewertungsmethode geht der Beschwerdeführer mit der Vorinstanz nicht einig. Bei der Festlegung des Verkehrswerts handle es sich um einen objektivierten Wert, der unabhängig vom tatsächlich bezahlten Preis für das konkrete Grundstück zu ermitteln sei. Wenn die Vorinstanz die Bewertung ausschliesslich auf eine einzige Transaktion abstütze, die mehr als ein Jahr später im Grundbuch eingetragen worden sei, so sei dies rechtlich unhaltbar. Die Liegenschaft sei sodann kein wirtschaftliches Abbruchobjekt. Diese Frage sei anlässlich des Augenscheins nicht thematisiert worden, und die entsprechenden Sachverhaltsfeststellungen seien deshalb mit einem Gehörmangel belastet. Die Vorinstanz habe die Bewertungsmethode von den Absichten des späteren Käufers abhängig gemacht. Diese könnten jedoch dem Verkäufer nicht zugerechnet werden. Schliesslich gehe es nicht um den späteren Verkauf des Grundstücks, sondern um dessen vorgelagerte gemischte Schenkung an den Beschwerdeführer. Die unzulässige Bemessungsgrundlage – der spätere Kaufvertrag – diene der Vorinstanz als Rechtfertigung für den Wechsel von der Mischwert- zur Vergleichswertmethode. Dies sei sein Zirkelschluss. Überhaupt fehle es an einer Grundlage für die wiederholten Methodenwechsel. In der Schätzung vom 23. August 2010 sei der Landwert noch mittels Lageklassenmethode ermittelt worden. Der Beschwerdegegner habe am 17. März 2015 mit der Vergleichswertmethode operiert, dies aber erst im Einspracheentscheid vom 23. Dezember 2015 offengelegt. Aus rein opportunistischen Motiven jeweils jene Methode anzuwenden, die zum höchsten Ergebnis führe, sei unzulässig. Ebenso widerspreche es der Praxis, bei Arrondierungen auf den effektiv bezahlten Kaufpreis abzustellen. Genau dies habe die Vorinstanz jedoch getan. Sodann knüpfe die Gleichsetzung mit dem Kaufpreis an eine bereits stattgefundene Transaktion an. Hier sei das Verfügungsgeschäft jedoch erst mehr als ein Jahr nach dem Schenkungstichtag erfolgt. Viel gravierender sei jedoch, dass die Gleichsetzung mit der in Art. 57 StG festgelegten Objektivierung ("mittlerer Preis") unvereinbar sei. Wenn die Vorinstanz für die Bewertung der fraglichen Liegenschaft per 17. November 2014 einzig und allein auf die öffentliche Urkunde vom 30. Dezember 2014 abstelle, entbehre dies jeglicher Rechtsgrundlage. Darin liege ein Verstoss gegen das Stichtagsprinzip, die systemimmanente Vergangenheitsbetrachtung und die Objektivierungspflicht für die Ermittlung des mittleren Marktwerts. Der Beschwerdegegner habe es trotz Aufforderung der



Vorinstanz unterlassen, Vergleichspreise von Transaktionen, die vor dem Stichtag stattgefunden hätten, zu eruieren. Diese Unterlassung könne nicht dem Beschwerdeführer angelastet werden. Ferner sei kaum anzunehmen, dass ein Zeitungsartikel, der am 15. März 2014 erschienen sein soll und in dem die Rede von einer geplanten Überbauung sei, als Grundlage für eine Bewertung benutzt werden könne. Bei diesen Gegebenheiten sei die Bewertung vom 23. August 2010 nach wie vor gültig, und der Verkehrswert betrage daher unverändert CHF 2'080'000.

### 6.3.3.

Die Schenkungssteuer gehört nicht zu den nach Bundesrecht harmonisierten Steuern (vgl. Art. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG, e contrario). Entsprechend sind die Kantone bei der Bewertung des übergehenden Vermögens weitgehend frei. Dies gilt im Übrigen auch für die harmonisierten Steuern, weil das StHG (vgl. Art. 14 Abs. 1 StHG) selbst keine Bewertungsregeln für das Vermögen enthält (vgl. z. B. BGer 26\_660/2018 vom 5. April 2019 E. 2.1 mit Hinweis auf BGE 128 I 240 E. 3.1.1). Die Bewertung darf jedoch den Verkehrswert nicht überschreiten, und eine den Verkehrswert unterschreitende Bewertung bedarf einer sachlichen Rechtfertigung. Zu ermitteln ist demnach in aller Regel der Verkehrswert des übergegangenen Vermögens. Dieser entspricht jenem Wert, den das verschenkte Vermögensobjekt im normalen Angebots- und Nachfrageverhältnis erzielen würde (vgl. Oehrli/Attinger, in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020, § 20 Rz. 11 ff. mit Hinweisen). Die Rechtsprechung definiert den Verkehrswert als "objektiven Marktwert eines Vermögensobjektes" bzw. als "Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre" (BGer 2C\_450/2013 vom 5. Dezember 2013 E. 2.1, publiziert in: StE 2014 216, mit Hinweisen u.a. auf BGE 128 I 240 E. 3.1.2).

### 6.3.4.

Auch im hier massgebenden kantonalen Steuerrecht finden sich diese Grundsätze. Das übergehende Vermögen wird bei der Schenkungssteuer grundsätzlich zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs bewertet, d.h. im Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung (vgl. Art. 150 Abs. 1 und Art. 149 Ingress und lit. c StG und E. 3 hiervor). Der Verkehrswert von Grundstücken entspricht dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert werden (Art. 150 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 57 Abs. 1 StG). Nach Art. 8 lit. a VGS werden bei der Schätzung



von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken als Steuerwerte der Mietwert und der Verkehrswert ermittelt. Die Schätzungswerte werden nach den allgemein anerkannten, von den massgeblichen Berufsorganisationen empfohlenen Schätzungsregeln festgelegt (vgl. dazu das von der schweizerischen Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten-Kammer bzw. vom Schweizerischen Verband der Immobilientreuhänder herausgegebene Schweizerische Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien, 5. Aufl. 2019 [nachfolgend: Schätzerhandbuch 2019]). Der Fachdienst für Grundstückschätzung erlässt ergänzende Richtlinien und Weisungen (Art. 9 Abs. 1 und 2 VGS).

### 6.3.5.

Grundstücke werden in der Regel nur alle zehn Jahre neu bewertet (Art. 6 Ingress und lit. a GGS). Im Laufe der Schätzungsperiode können sich Abweichungen vom tatsächlichen Handelswert ergeben, sei es nach oben, sei es nach unten. Veranlagungsbehörde und Steuerpflichtiger haben daher das Recht, ausserhalb der üblichen Schätzungstermine eine Neuschätzung zu verlangen, wenn sich die Frage einer steuerbaren Zuwendung stellt (vgl. Art. 151 Abs. 1 StG). Für die Beurteilung gilt dann das Ergebnis dieser Neuschätzung (vgl. GVP 1993 Nr. 22; das Steuergesetz vom 9. April 1998 hat die entsprechenden Grundsätze übernommen, vgl. Botschaft und Entwurf der Regierung vom 13. Mai 1997 zur Totalrevision des Steuergesetzes, ABl 1997 937 ff., 1041). Die Veranlagungsbehörde ist nicht befugt, den Verkehrswert des Grundstücks selbst – etwa anhand eines zeitnah realisierten Veräusserungserlöses – zu bestimmen (GVP 1993 Nr. 22; VerwGE [unpubliziert] B 35/1987 vom 27. Oktober 1987 i. S. Kantonale Steuerverwaltung gegen A. S. E. 3; GVP 1985 Nr. 33). Das Abstellen auf einen anderen Wert liesse sich nach dieser älteren Rechtsprechung ausnahmsweise rechtfertigen, wenn sich der amtliche Schätzungswert als völlig untaugliche Basis erweist (bspw. wenn er unvollständig oder mit arithmetischen Fehlern behaftet ist). Allein die Tatsache, dass der Schätzungswert vom nachträglich erzielten Kaufpreis erheblich abweicht, reicht für ein Abweichen von der amtlichen Schätzung nicht aus (vgl. die Zusammenfassung in GVP 1993 Nr. 22).

### 6.3.6.

Zu den im konkreten Fall im Zusammenhang mit dem Stichtag aufgeworfenen Rechtsfragen findet sich – soweit ersichtlich – in der kantonalen Praxis nichts Näheres. Das Schätzerhandbuch 2019 ordnet die Gleichsetzung mit dem Kaufpreis (für das Bauland) der Sachwertmethode zu (S. 115 ff.). Die Gleichsetzung mit dem Landwert sei zulässig, wenn der Kauf unter normalen Verhältnissen erfolgt sei. Kaufpreise unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse (Kauf unter Verwandten,



Arrondierungen, Liebhaberkäufe, Zwangsverwertungen etc.) seien als Vergleichsgrössen ungeeignet. Ferner sei zu beachten, dass der zur Bewertung herangezogene Handel innerhalb eines Zeitraums mit identischen Marktverhältnissen wie am Bewertungsstichtag erfolgen müsse. Bei einer grösseren Zeitspanne mit markanten Preisveränderungen für vergleichbare Grundstücke könne der Kaufpreis nicht direkt als absoluter Landwert in die Bewertung eingesetzt werden. Diesfalls komme – für den Landwert – die Vergleichswertmethode zum Zug (vgl. S. 119 f.).

### 6.3.7.

Angelehnt an die überzeugende Praxis im Kanton Zürich ergibt sich folgendes: Aus dem Stichtagsprinzip folgt, dass nachträglich eingetretene Preisschwankungen, die sich je nach Marktentwicklung zu Gunsten oder zu Lasten eines Steuerpflichtigen auswirken können, ausser Betracht fallen. Wird der Wert aufgrund vorhandener Vergleichspreise geschätzt, was vor allem bei der Schätzung von unüberbautem Land oder mit Abbruchobjekten überbauten Grundstücken die gängigste Methode ist, so können zunächst nur Handänderungen miteinander verglichen werden, die sich zur Zeit des Bewertungsstichtages oder früher realisiert haben. Als vergleichbar gelten Grundstücke, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzungsobjekt gleich oder ähnlich sind. Handänderungen an Vergleichsgrundstücken, die erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt sind, können nur insofern berücksichtigt werden, als sie eine bis zum Stichtag bestehende Preisentwicklung (mit-) abbilden. Der nach dem Bewertungsstichtag bezahlte Kaufpreis, den das Schätzungsobjekt selbst im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt hat, lässt jedoch so lange einen zuverlässigen Schluss auf den Verkehrswert per Stichtag zu, als keine nachträgliche Wertänderung anzunehmen ist. Hierbei handelt es sich unter der Voraussetzung, dass zwischen Bewertungsstichtag und Verkaufsdatum nicht mit wesentlichen Wertänderungen zu rechnen ist, sogar um die zuverlässigste Schätzungsmethode, welche gegenüber anderen Verfahren vorzuziehen ist (zum Ganzen Richner/Frei, a.a.O., N 69 – 72 zu § 13 ESchG/ZH mit Hinweisen). Die Veranlagungspraxis im Kanton Zürich stellt zur Ermittlung des Verkehrswerts am Bewertungsstichtag – entsprechend der Weisung der Finanzdirektion vom 20. September 2005 über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer (Zürcher Steuerbuch Nr. 501.1) entweder auf den Anlagewert (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen), den Anrechnungswert des Erbvorbezuges, den Übernahmepreis in der Erbteilung, *den nach dem Bewertungsstichtag realisierten Verkaufspreis*, die Verkehrswertschätzung durch die Grundsteuerbehörden oder auf Privatgutachten ab (vgl. Rz. 1 und 2). Wird nach der



## St.Galler Gerichte

Vergleichspreismethode geschätzt, gelten Preise als relevant, die vor oder unmittelbar nach dem Bewertungsstichtag für Grundstücke erzielt worden sind, die dem Schätzungsgrundstück lage-, zonen-, form-, ausnützungs- und erschliessungsmässig gleich oder ähnlich sind.

### 6.4.

Die Einwände des Beschwerdeführers gegen den vorinstanzlichen Entscheid verfangen angesichts dieser Ausführungen nicht. Aus dem Stichtagprinzip kann nicht abgeleitet werden, dass Tatsachen, die sich nach dem Stichtag verwirklicht haben, per se unbeachtlich wären. Mit dem Wortlaut, mindestens aber mit dem Sinn und Zweck von Art. 57 StG lässt sich die Bewertung der Vorinstanz ohne weiteres vereinbaren. Vorliegend ist besonders, dass der Wert, den das verschenkte Vermögensobjekt im normalen Angebots- und Nachfrageverhältnis erzielen würde, tatsächlich bekannt geworden ist. Der zeitnah nach der (gemischten) Schenkung erzielte Veräusserungserlös gilt – wie gesagt – nämlich solange als taugliches Kriterium zur Festlegung des Verkehrswerts, als keine nachträgliche Wertänderung anzunehmen ist. Eine solche ist hier in der Tat wenig wahrscheinlich, datiert doch der Veräusserungsvertrag vom 30. Dezember 2014. Dass es in der Zeit von knapp eineinhalb Monaten zu erheblichen Wertsteigerungen gekommen wäre, legt nicht einmal der Beschwerdeführer dar. Wenn der Veräusserungserlös unter diesen Umständen als Ausgangspunkt zur Bestimmung des Verkehrswerts genommen wurde, liegt darin jedenfalls weder ein Verstoß gegen das Verkehrswert- noch gegen das Stichtagsprinzip. Soweit der Beschwerdeführer unterstellt, der im Dezember 2014 vereinbarte Kaufpreis von ca. CHF 4'200 / m<sup>2</sup> bilde erst den Marktwert per Eigentumsübertragung im Januar 2016 ab, ist festzuhalten, dass der tatsächliche Verkaufspreis unterhalb des Meridians der zwischen Dezember 2014 und Januar 2016 erfolgten Transaktionen liegt (vgl. E. 5.2.2 hiervor). Eine nachträgliche sprunghafte Wertsteigerung erscheint damit nicht wahrscheinlich, und es wäre wohl auch eine (für den Beschwerdeführer weniger günstige) Bewertung nach den ebenfalls vorhandenen, aber später datierten Vergleichswerten zulässig gewesen. Sodann steht ausser Zweifel, dass die Liegenschaft – zusammen mit vielen anderen im Perimeter der geplanten Überbauung – zu Abbruchzwecken erworben worden ist. Insofern widerspiegelt sich in der Behandlung als "Abbruchobjekt" bzw. als reine Baulandbewertung der gewöhnliche Geschäftsverkehr bzw. das Schicksal, das derartige Liegenschaften in Ortszentren typischerweise teilen. Eine verpönte "Subjektivierung" liegt nicht vor. Die Schätzung als Abbruchobjekt ist im Übrigen das Ergebnis einer Beweiswürdigung und nicht der Sachverhaltsfeststellung. Insofern hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör (vgl. Art. 15 ff. VRP und Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen



## St.Galler Gerichte

Eidgenossenschaft, SR 101, BV) nicht verletzt. Sie war insbesondere nicht gehalten, das Ergebnis der Beweiswürdigung bzw. die Begründung des angefochtenen Entscheids vorgängig offenzulegen. Von einem Methodenwechsel aus rein opportunistischen Motiven kann insofern nicht die Rede sein, als der Beschwerdeführer selbst die Vorgehensweise des Beschwerdegegners unter verschiedenen Gesichtspunkten bemängelt hat.

Im Übrigen erscheint der vorinstanzliche Entscheid für den Beschwerdeführer unter verschiedenen Gesichtspunkten als grosszügig und der festgelegte Verkehrswert als eher tief. So hat die Vorinstanz Abbruchkosten in Abzug gebracht, obwohl diese im Erwerbspreis bereits einkalkuliert sein mussten. Der Abzug von einem Fünftel für den Arrondierungseffekt bzw. für eine (erhoffte) Mehrausnützung von 20 Prozent ist sodann rein arithmetisch zu hoch und würde richtigerweise wohl nur einen Sechstel betragen. Von einer an sich möglichen reformatio in peius sieht das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch ab, weil der angefochtene Entscheid unter den in E. 2 dargelegten Gesichtspunkten nicht zu beanstanden ist.

### 7.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist. Weder die formell- noch die materiell-rechtlichen Einwände gegen den vorinstanzlichen Entscheid sind begründet. Der Vorinstanz sind weder offenkundige Fehler oder Irrtümer unterlaufen noch hat sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt.

### 8.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens vom Beschwerdeführer zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 3'500 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Diese ist mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98<sup>bis</sup> VRP).

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

### 2.

Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 3'500 bezahlt der Beschwerdeführer. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird verrechnet.



### 3.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.